

Audience publique du 24 mars 2011

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..., ...
contre des bulletins d'impôt
en matière d'établissement de la valeur unitaire et d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26627 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 25 février 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à ..., représentée par ses gérants actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins ci-après énumérés, tous émis en date du 15 mai 2008 :

- 1) « *les bulletins* » d'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune au 1^{er} janvier 2003,
- 2) le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mai 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, et Maître Nicolas Thiroux, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 15 mai 2008, le bureau d'imposition Sociétés 6 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée ..., dénommée ci-après « la société ... », un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et un bulletin de l'impôt sur la fortune pour l'année 2003.

Par courrier du 6 février 2009, adressé au directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « directeur », parvenu à ce dernier en date du 10 février 2009, le mandataire de la société ... introduisit « *une réclamation contre les bulletins* [ci-avant énoncés émis en date du 15 mai 2008] », ladite réclamation indiquant qu'alors même

qu'elle se situerait « *en dehors du délai de réclamation normal de 3 mois* », elle devrait néanmoins être considérée comme étant recevable, au vu de l'argumentation y développée.

En date du 12 août 2009, le directeur décida de rejeter les réclamations introduites contre les bulletins précités émis en date du 15 mai 2008 comme étant irrecevables, au vu de leur introduction tardive. Cette décision directoriale est motivée comme suit : « *Vu la requête introduite le 10 février 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy, au nom de la société à responsabilité limitée ..., ayant actuellement son siège social à ..., pour réclamer contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2003, ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2003, tous émis le 15 mai 2008 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les bulletins litigieux ont été notifiés par simples plis fermés à l'adresse de la réclamante en date du 15 mai 2008 ;

que toutes les dispositions légales inhérentes à la régularité des actes attaqués, dont celles du § 211 AO, notamment une instruction relative aux délais et voies de recours, actuellement critiquées par la réclamante, ont été respectées en l'espèce ;

que les forme et contenu de ces instructions correspondent d'ailleurs aux exigences de la loi (Cour administrative du 14 juillet 2009, n° 25442C du rôle) ;

Considérant, dès lors, que le délai de réclamation qui, aux termes des §§ 245 et 246 AO, est de trois mois, a commencé à courir à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste, en l'occurrence donc à partir du 20 mai 2008 ;

Considérant que les réclamations, entrées le 10 février 2009, n'ont pas été introduites dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 20 août 2008 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive est irrecevable » ;

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 février 2010, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation « *des bulletins* » d'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune au 1^{er} janvier 2003 et du bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2003, tous émis le 15 mai 2008, précités.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soulève plusieurs chefs d'irrecevabilité de la requête sous examen, le premier étant tiré de la violation des articles 1^{er} et 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, en ce que, en date du 23 octobre 2009, la société ... avait déjà introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des mêmes bulletins que ceux visés par le présent recours, qui a fait l'objet d'un jugement du tribunal administratif en date du 5 mai 2010, de sorte qu'en application du principe de l'autorité de la chose jugée, la société ... ne serait plus autorisée à introduire un nouveau recours contre les mêmes bulletins.

Le représentant étatique reproche encore à la société ... de ne pas avoir exposé dans son recours les faits et les moyens sur lesquels elle entend se baser et qu'il ne s'en dégagerait pas non plus quel serait son intérêt à agir. Dans ce contexte, le délégué du gouvernement soutient ne pas déceler en quoi les bulletins critiqués seraient de nature à faire grief à la société ..., dans la mesure où celle-ci ne ferait état d'aucune contestation relative au fond desdits bulletins.

Par ailleurs, le représentant étatique conclut encore à l'irrecevabilité du recours sous examen dans la mesure où celui-ci est dirigé exclusivement contre les bulletins précités, alors que ceux-ci ne pourraient être directement visés par un recours qu'en l'absence d'une décision directoriale prise sur réclamation dirigée contre eux, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, dans la mesure où le directeur s'est vu adresser une réclamation par la société ... en date du 10 février 2009, à laquelle il a été répondu par la décision directoriale du 12 août 2009, précitée. Ainsi, à défaut d'un recours ayant été dirigé contre ladite décision directoriale, celle-ci serait coulée en force de chose décidée.

Au vu de la pluralité de moyens d'irrecevabilité soulevés par la partie étatique, il appartient au tribunal de déterminer la suite de traitement de ces moyens et arguments compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent, la juridiction administrative n'étant pas tenue de suivre l'ordre dans lequel plusieurs moyens lui ont été proposés.

En ce qui concerne tout d'abord le moyen d'irrecevabilité tiré de l'autorité de la chose jugée, il échet en effet de constater qu'en date du 5 mai 2010, la troisième chambre du tribunal administratif a rendu un jugement, inscrit sous le numéro 26231 du rôle, dans le cadre d'un recours introduit par la société ... à l'encontre des mêmes bulletins que ceux visés par le présent recours, ce jugement ayant toutefois consisté dans la radiation du recours ainsi introduit, à la demande de la société ..., et à la condamnation de cette dernière de payer à l'Etat une indemnité de procédure de 750.- € sur base de l'article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999, telle que sollicitée par l'Etat.

C'est toutefois à bon droit que la société ... conclut au rejet de ce moyen d'irrecevabilité, étant donné que par le jugement précité du 5 mai 2010, le tribunal administratif a simplement procédé à la radiation du recours introduit en date du 23 octobre 2009 sans prendre position de quelque façon que ce soit sur les moyens qui ont pu être invoqués dans le cadre du recours en question. Or, le principe de l'autorité de la chose jugée ne peut s'attacher qu'à la décision prise par la juridiction quant aux moyens soulevés dans le cadre d'un recours particulier. Tel n'ayant pas été le cas en l'espèce, ce premier moyen d'irrecevabilité est à rejeter pour ne pas être fondé.

Il échet ensuite de prendre position par rapport au moyen d'irrecevabilité soulevé par l'Etat, en ce que la société ... n'aurait pas été en droit d'introduire un recours contentieux contre des bulletins émis par un bureau d'imposition au vu de l'existence d'une décision directoriale prise suite à une réclamation introduite par elle contre lesdits bulletins.

A cet égard, il échet de relever que conformément aux dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'établissement de la valeur unitaire et un bulletin d'établissement de la fortune et que ce n'est qu'au cas où aucune décision du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation introduite contre lesdits bulletins qu'un recours contentieux peut être directement introduit contre ceux-ci.

Il se dégage des dispositions légales précitées que dans la matière faisant l'objet du présent recours, seul un recours en réformation a pu être introduit par la société Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Comme il vient d'être relevé ci-dessus, une réclamation a été introduite par courrier du mandataire de la société ... du 6 février 2009, parvenu au directeur en date du 10 février 2009, et dirigée contre les bulletins précités émis en date du 15 mai 2008, visés par le recours sous examen, de sorte que le recours contentieux a exclusivement pu être dirigé contre ladite décision directoriale.

La société ... entend toutefois résister à cette conclusion en soutenant que la décision directoriale aurait été prise par une personne incompétente du fait qu'elle ne disposait pas de la délégation de pouvoir de signature légalement requis, de sorte qu'elle devrait être considérée comme étant « *nulle et non avenue* ».

La société ... estime partant que ce constat de la nullité de la décision directoriale précitée du 12 août 2009 l'autoriserait à introduire son recours directement contre les bulletins faisant l'objet du présent recours contentieux.

Le tribunal ne saurait toutefois partager cette argumentation, en ce que si la société ... avait entendu faire déclarer la décision directoriale précitée du 12 août 2009 comme étant illégale, une telle illégalité n'aurait pu être constatée par les juridictions administratives que dans le cadre d'un recours contentieux dirigé directement contre cette décision. Or, telle n'a pas été la voie que la société ... a choisi en l'espèce.

Il s'ensuit que le tribunal n'est pas en mesure de prendre position par rapport à la régularité et à la légalité de la décision directoriale précitée du 12 août 2009 à défaut d'avoir été saisi d'un recours afférent dirigé contre elle.

Au-delà de ce constat, et en considération de l'existence d'une décision directoriale prise à la suite d'une réclamation dirigée contre les bulletins visés par le recours sous examen, et en application des articles 228 AO et 8 (3) 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996, le présent recours dirigé exclusivement contre les bulletins d'établissement séparés de la valeur unitaire de la fortune et d'impôt sur la fortune est à déclarer irrecevable, sans qu'il y ait lieu

de prendre position par rapport aux autres moyens d'irrecevabilité soulevés en cause par la partie étatique.

Au vu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 € telle que sollicitée par la partie demanderesse dans son mémoire en réplique.

Quant à l'indemnité de procédure d'un montant de 1.500 € sollicitée par l'Etat en application de l'article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999, il échet de rappeler que ladite disposition légale permet au juge de condamner une partie à une indemnité de procédure *« lorsqu'il paraît inéquitable de laisser à la charge d'une partie des sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens »*. En l'espèce, le délégué du gouvernement motive sa demande par le fait que *« le recours ne se rapporte aucunement de manière concrète aux actes attaqués, mais que l'auteur ne fait que dissenter sur une quarantaine de pages sur des généralités et autres questions d'ores et déjà toisées par les juridictions administratives quant au principe, la raison et l'objet du recours demeure complètement obscure et ne saurait avoir comme seul résultat que l'encombrement inutile et abusif de la procédure contentieuse tant au niveau de la préparation de la défense par l'Etat que quant au niveau de la prise de décision par le Tribunal »*.

Le tribunal est amené à constater qu'en dirigeant son recours contre les seuls bulletins d'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune au 1^{er} janvier 2003 et d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2003, en connaissance de cause de l'existence de la décision directoriale précitée du 12 août 2009, sans diriger son recours contre la seule décision administrative susceptible de faire l'objet d'une voie de recours contentieuse, dans le seul but de voir toiser des questions théoriques que se pose le mandataire de la société ... quant au libellé des voies de recours contenu au verso des bulletins d'impôt et autres, ledit mandataire a créé, sans que cela ne soit dans l'intérêt de sa partie, aucun moyen au fond n'ayant été soulevé dans le recours sous examen, une charge de travail non négligeable à l'Etat eu égard au seul volume de la requête introductive d'instance dans laquelle sont développés une vingtaine de moyens. Il est partant inéquitable de laisser à la charge de la partie étatique une partie des sommes exposées par elle pour assurer sa défense et qui ne sont pas comprises dans les dépens. Il échet partant de fixer *ex aequo et bono* le montant de l'indemnité de procédure à 1.500.- € et de condamner la société ... à payer à l'Etat la somme de 1.500.- € à titre d'indemnité de procédure.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure telle que sollicitée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse à payer à l'Etat une indemnité de procédure de 1.500 € ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 24 mars 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 24 mars 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif